

операции. При этом принимаются текущие решения. Например, средства могут быть уменьшены, если обнаруживается развитие спада деловой активности. Самым тщательным образом контролируются изменения имеющихся средств. Довольно часто практика ранжирования проектов по приоритетам в случаях увеличения или уменьшения имеющихся в распоряжении компании средств.

Таким образом, учетная информация широко используется на всех стадиях управления инвестициями.

1. Амортизационная политика и обновление промышленно-производственных фондов // Экономика Украины. – 1999. – № 3. – С. 27-29.

2. Верещагин А. Новая система амортизации: теоретический аспект // Бизнес Информ. – 1999. – № 9-10. – С. 7-10.

3. Орлов П., Орлов С. Ускоренная амортизация и ускоренный износ основных фондов // Экономика Украины. – 1999. – № 5. – С. 33-39.

Получено 26.04.2004

УДК 657.6

Л.А. СЕРОБАБА

Харьковская национальная академия городского хозяйства

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Рассматриваются проблемы учета при осуществлении экспортных операций. Предложено использование системы аналитических счетов, отражающей все места хранения и этапы движения экспортируемых товаров.

Сложность организации бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности состоит не только в необходимости отражения операций в двух валютах (в гривнах и иностранной валюте) и в переходе к распространенным за рубежом формам расчетов, но и несовершенства законодательной базы в Украине. Именно этим объясняется тот факт, что некоторые аспекты организации и ведения бухгалтерского учета внешнеэкономических связей еще не нашли достаточного отражения в нормативных документах, в научной и методической литературе.

Цель настоящей статьи – обобщение нормативно-распорядительных документов и бухгалтерской практики по проблемам учета экспортных операций, которые наиболее часто встречаются на практике во внешнеэкономической деятельности предприятий.

Концептуальный аспект бухгалтерского учета операций, осуществленных во внешнеэкономической деятельности регламентируется П(С) БУ 21 «Влияние изменений валютных курсов», утвержденным приказом Министерства финансов Украины от 10.08.2000 г. №193. Со-

гласно П(С) БУ 21, во время первоначального отражения в бухгалтерском учете операции в иностранной валюте, ее стоимость в валюте отчетности (в денежной единице Украины) определяется путем пересчета суммы в иностранной валюте на валютный курс, который был на дату осуществления операции. Датой осуществления операции для целей бухгалтерского учета считается дата признания (т.е. принятие к бухгалтерскому учету и отражение в финансовой отчетности) активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов.

Одним из обязательных условий признания дохода от реализации товаров согласно П(с)БУ 15 является передача покупателю рисков и выгод, связанных с правом собственности на товар. В большинстве случаев передача рисков и выгод совпадает с передачей юридического права собственности на такой товар или с передачей товара в собственность покупателя.

Анализ нормативных документов и публикаций [1, 2] показал, что определение момента и условий отгрузки товара является важной проблемой учета экспортных операций. Оценка момента, на который предприятие передает покупателю осуществленные риски и выгоды, связанные с собственностью на товар, требует изучения обязательств операции. Одним из важнейших документов при отражении в учете экспортных операций является внешнеэкономический договор (контракт). Международная практика выработала целый ряд правил относительно порядка его оформления, которые в определенной мере нашли отражение в законодательных и нормативных актах Украины. Это важно учитывать как при заключении договора так и в процессе учетной работы. Приказом Министерства экономики и по вопросам европейской интеграции Украины от 6.09.2001г. №201 утверждено Положение о форме внешнеэкономических договоров (контрактов). В соответствии с этим документом одним из главных условий, внешнеэкономического контракта являются базовые условия поставки товаров. Согласно ст.1 Указа Президента Украины от 04.10.1994 г. №567/94 «О применении Международных правил интерпретации коммерческих терминов», субъекты предпринимательской деятельности всех форм собственности, заключая внешнеэкономические договора (контракты), должны обеспечивать соблюдение Международных правил интерпретации коммерческих терминов (Инкотермс), подготовленных Международной торговой палатой. Неправильное применение базисных условий поставки, предусмотренных правилами Инкотермс, может привести к уменьшению рентабельности внешнеэкономической сделки, судебным разбирательствам, финансовым потерям предприятия. Кроме того, бухгалтер должен правильно спрогнозировать налогообложение экспортных операций при

различных базисных условиях поставки. Для этого необходимо не только оценить величину валового дохода и валовых расходов, но и четко определить дату их возникновения.

Правила Инкотермс - 2000 значительно улучшают взаимоотношения с контрагентами-нерезидентами, однако они определяют далеко не все, а только четко установленные аспекты отношений между продавцами и покупателями в рамках договоров купли-продажи. В частности, они не регулируют передачу права владения и другие вопросы перехода права собственности на товары. Предприятие, согласно ст.128 ГК, имеет возможность определить момент перехода права собственности по своему усмотрению. Например, в экспортном контракте переход права собственности может быть предусмотрен как в момент получения товара покупателем – нерезидентом или его представителем на складе продавца-резидента, так и в другом указанном в контракте месте (например, на складе нерезидента). Право собственности может перейти к покупателю и без отгрузки товара продавцом. В таком случае покупатель обычно заключает с продавцом договор ответственного хранения.

Все базисные условия поставки, входящие в Инкотермс, разделены на четыре группы, принципиально отличающиеся друг от друга. Однако, не вникая в детали, следует отметить, что термин «поставка» используется в правилах в двух разных значениях [2]. У продавца «поставка» определяет момент выполнения им обязательств по договору, связанных с передачей товара. Для покупателя это понятие устанавливает его обязательства по получению и принятию товара. В зависимости от выбранных базисных условий обязательства по поставке могут быть самыми разными.

Однако, все базисные условия поставки предусматривают, что риск потери или повреждение товара, а также обязательства по расходам, связанным с товаром, переходит от продавца к покупателю, когда продавец выполнил свои обязательства по поставке товара. В доказательство поставки товара продавец обязан представить покупателю соответствующие товаросопроводительные документы, на основании которых грузополучатель принимает поставку товаров. При использовании в договорах различных базисных условий поставки могут быть оформлены разные первичные документы, подтверждающие факты проведения той или операции. Согласно письму ГТСУ от 11.08.1998 г. №10/1-1819-ЕП к товаросопроводительным документам относятся: транспортные накладные (CMR, железнодорожная накладная, авианакладная, коносамент, товарно-транспортные накладные); упаковочные места; счета-фактуры (invoice, rechnung). Рассмотрение последних, в контексте изучаемой проблемы, заслуживает особого внимания. Именно

счет-фактура, оформленный продавцом на имя покупателя, содержащий стоимостную, количественную и качественные характеристики товара, подтверждает фактическую отгрузку товара. Этот документ содержит требования об оплате и оформляется в момент отгрузки товара. Чтобы четко определить (отследить), когда же возникает этот момент, учет экспортируемых товаров необходимо вести по всем местам их хранения, этапам и направлениям движения с применением соответствующих аналитических счетов. Например:

- 2811 «Товары экспортные в пути на Украине»;
- 2812 «Товары экспортные в портах и на складах на Украине»;
- 2813 «Товары экспортные в пути за границей»;
- 2814 «Товары экспортные на складах, в переработке и на комиссии за границей»;
- 2815 «Товары экспортные отгруженные, но не отфактурованные покупателям», и др.

Схема бухгалтерских записей при экспорте товара будет выглядеть следующим образом:

№ п/п	Содержание операции	Основание	Дт	Кт
1	Экспортный товар отправлен (отгружен) со склада в порт или на пограничный железнодорожный пункт	Дубликат международной железнодорожной накладной или квитанция (копия) внутренней железнодорожной накладной	2811	281
2	Товар прибыл в порт или на пограничный железнодорожный пункт	Акт сдачи – приемки груза	2812	2811
3	Товар из порта или с погранпункта отправлен за границу	Коносамент с комплектом товаросопроводительных документов или дубликат переоформленной железнодорожной накладной вместе с комплектом товаросопроводительных документов	2813	2812
4	Товар прибыл за границу :		2814	2813
4.1	Товар временно помещен на складе в порту или отправлен на хранение на склад;	Доковая расписка или		
4.2	Товар отправлен в адрес посреднической иностранной фирмы	Складское свидетельство - warrant		
5	На конец отчетного периода отгруженные покупателю – нерезиденту экспортные товары не отфактурованы (т.е. на них не выставлены счета)	Справка бухгалтерии	2815	2811, 2812, 2813, 2814
6	Товар реализован (отгружен) на экспорт:			
6.1	Отражен доход от реализации товара на экспорт и одновременно	Счет – фактура и комплект товаросопроводительных документов	362	702
6.2	Экспортный товар снят с учета и списан на реализацию производственной себестоимости		902	2811, 2812, 2813, 2814

Из представленной в таблице схемы бухгалтерских записей по учету движения экспортного товара логично следует вывод, что датой отгрузки товара на экспорт, а следовательно, и моментом возникновения (отражения) дохода по экспортному контракту необходимо считать момент осуществления поставки товара продавцом. Однако во избежание возможных сложностей в контракте следует (желательно) также предусмотреть переход права собственности на товар в момент его поставки покупателю – нерезиденту.

Важным моментом в учете экспортных операций является правильное определение даты возникновения валового дохода. Согласно пп.11.3.1. ст.11 Закона о прибыли, датой увеличения валового дохода, если первым событием является осуществление экспортной поставки, считается дата отгрузки товара. Так как определения термина «отгрузка» в Законе о прибыли нет, то это дает возможность налоговым органам достаточно жестко подходить к вопросу признания момента отгрузки. В частности определять возникновение валового дохода в максимально ранние сроки, т.е. в момент отгрузки товара со склада продавца (например, в г.Харькове) для доставки товара до выходного порта на Украине (например, в г.Одессе), а не в момент поставки товара покупателю, который согласно выбранным базисным условиям поставки может возникнуть и значительно позднее. Однако, это проблема представляется надуманной, так как и в бухгалтерском, и в налоговом учете не может быть разных «дат отгрузки» одного и того же товара.

На основе проведенного исследования предлагается использование в практической работе бухгалтеров корреспонденции аналитических счетов, отражающей все этапы движения товаров, отгружаемых на экспорт. Это упорядочит процесс бухгалтерского учета экспорта товаров, будет способствовать избеганию возможных ошибочных записей и большей согласованности бухгалтерского и налогового учета экспортных операций.

1.Внешнеэкономическая деятельность // Сборник систематизированного законодательства. Блиц – информ. Бухгалтерия. – 2002. – №43/1-2 (510). – 228 с.

2.Коваленко Г., Грек Г. Внешнеэкономическая деятельность: Экспортно-импортные операции, валютное регулирование. – Донецк: Издательский дом „Владимир Дудник” Аверс - бухгалтерия, 2000 . – 194с.

Получено 26.04.2004